

## Arbeitskreis V

### Zweifelsfragen bei der Realteilung von Personengesellschaften

Referent: *Prof. Dr. Dirk Meyer-Scharenberg*,  
Steuerberater, Universität Regensburg  
Sitzungsleitung: *Kurt Rolf Enters*  
Steuerberater, Wuppertal

#### Übersicht

- I. Begünstigte Vorgänge
  1. Auflösung einer Personengesellschaft
  2. Ausscheiden aus einer Personengesellschaft
  3. Tausch von Mitunternehmeranteilen
  4. Beendigung einer atypisch stillen Gesellschaft
  5. Abfindung mit Sonderbetriebsvermögen
  6. Mißbrauchsmöglichkeiten
- II. Voraussetzungen für die erfolgsneutrale Durchführung
  1. Kapitalkontenanpassung
  2. Getrennte Wahlrechtsausübung
  3. Spitzenausgleich bei Buchwertfortführung
    - a) Gewinnrealisierung
    - b) Vermeidung des Spitzenausgleichs
    - c) Zulässigkeit der Aufbereitung der Teilungsmassen
- III. Erfolgswirksame Realteilung
  1. Vorteilhaftigkeitsüberlegungen
  2. Verlust der Tarifiermäßigung
    - a) Wegen umgekehrt analoger Anwendung des § 24 UmwStG?
    - b) Wegen § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG 1994?
  3. Spitzenausgleich bei erfolgswirksamer Realteilung
  4. Zwischenwertansatz
  5. Wahlrecht bei Erbauseinandersetzung
- IV. Umsatz- und gewerbesteuerliche Probleme der Realteilung
  1. Umsatzsteuerbarkeit
    - a) Rechtslage bis 1993
    - b) Rechtslage ab 1994
  2. Gewerbesteuerliche Verlustvorträge

## I. Begünstigte Vorgänge

### 1. Auflösung einer Personengesellschaft

Unter einer Realteilung versteht man die Auflösung einer Personengesellschaft in der Weise, daß jeder Gesellschafter einen Teil des Betriebsvermögens, der wertmäßig seiner Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft entspricht, in sein Alleineigentum übernimmt, um mit den übernommenen Wirtschaftsgütern eine betriebliche Tätigkeit aufzunehmen oder fortzuführen. Während die Realteilung früher als Tausch anteiliger Wirtschaftsgüter betrachtet wurde, erfüllt der Vorgang nach neuer Rechtsprechung<sup>1</sup>, Verwaltungsmeinung<sup>2</sup> und h.M. im Schrifttum<sup>3</sup> den Tatbestand der Betriebsaufgabe.

Der Lehrbuchfall einer Realteilung ist die Auflösung einer zweigliedrigen Personengesellschaft mit zwei *Teilbetrieben*, die von den beiden Gesellschaftern übernommen und als Einzelunternehmen fortgeführt werden. Nach dem Wortlaut der Einkommensteuerrichtlinien<sup>4</sup> liegt eine Realteilung aber auch dann vor, wenn es sich bei den übernommenen Wirtschaftsgütern nicht um einen Teilbetrieb, sondern um *einzelne Wirtschaftsgüter* handelt. Der BFH<sup>5</sup> hat diese Ansicht bestätigt.

### 2. Ausscheiden aus einer Personengesellschaft

Scheidet ein Gesellschafter aus einer mehrgliedrigen Personengesellschaft aus, führt dies nicht zur Auflösung der Personengesellschaft. Eine Realteilung im engeren Sinne, die steuerlich als Aufgabe des Betriebes der Personengesellschaft zu behandeln wäre, liegt demnach nicht vor. Erhält der Gesellschafter statt einer Barabfindung einen Teilbetrieb oder einzelne Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, spricht man deshalb von einem Ausscheiden gegen Sachwertabfindung. Im Urteil vom 10. 2. 1972 hatte der BFH<sup>6</sup> einen solchen Fall als Realteilung bezeichnet und behandelt. Die h.M. im Schrifttum<sup>7</sup> bejaht die entsprechende Anwendung der Realteilungsgrundsätze auf das Ausscheiden einzelner Gesellschafter aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung.

Die analoge Anwendung der Realteilungsgrundsätze ist meines Erachtens nur zu rechtfertigen, wenn man die Sachwertabfindung nicht als Tausch oder tauschähnlichen Vorgang, sondern als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils betrachtet. Denn bei Marktrealisierungsvorgängen ist ein Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven durch teleologische Reduktion nicht möglich. Obwohl die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils in § 16 Abs. 3 EStG nicht erwähnt wird, ist die Vorschrift nach Meinung des BFH<sup>8</sup> auch auf

Mitunternehmeranteile anwendbar. Denn auch Teilbetriebe werden in § 16 Abs. 3 EStG nicht ausdrücklich angesprochen, was – soweit ersichtlich – bisher nicht dazu geführt hat, daß die Existenz des Tatbestandes der Teilbetriebsaufgabe bestritten wurde. Im Schrifttum<sup>9</sup> findet die Rechtsprechung des BFH zur Aufgabefähigkeit eines Mitunternehmeranteils überwiegend Zustimmung.

### *3. Tausch von Mitunternehmeranteilen*

Im Urteil vom 2. 10. 1962<sup>10</sup> hatte der BFH den Anteilstausch zwischen zwei Gesellschaftern zweier nebeneinander bestehender Gesellschaften, der dazu führte, daß die Gesellschafter anschließend jeweils einen Einzelbetrieb unterhielten, als gewinnneutral bezeichnet. Daraus wurde im Schrifttum allgemein abgeleitet, daß der Tausch von Mitunternehmeranteilen ein Fall der Realteilung ist. Der BFH hatte allerdings in seiner Entscheidung ausdrücklich betont, daß er den Tausch als gewinnneutral behandelt, „obwohl die Voraussetzung einer Realteilung nicht gegeben sei.“ Im Urteil vom 8. 7. 1992 äußert der XI. Senat des BFH<sup>11</sup> neuerdings Zweifel, ob an dieser alten Entscheidung angesichts der eingetretenen Rechtsentwicklung noch festgehalten werden kann. Im Schrifttum<sup>12</sup> wird diese Frage unterschiedlich beurteilt. Nach Meinung des XI. Senats führt der Tausch von Mitunternehmeranteilen, wie jeder Tausch, grundsätzlich zur Gewinnrealisierung. Ein Tausch von Gesellschaftsanteilen könne „allenfalls dann“ in die Realteilung des Gesellschaftsvermögens einbezogen werden, wenn er sich im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Aufteilung des Gesellschaftsvermögens vollzieht und wenn sich die Gesellschafter schon vor Beginn der Abspaltung zum Tausch der Beteiligung verpflichten, die Abspaltung also von vornherein als Zwischenstadium erscheint.

Im Streitfall fehlte es an dem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang des Anteilstausches mit der Aufspaltung des Betriebsvermögens. Die Aufspaltung des Betriebsvermögens auf zwei Personengesellschaften war zum 1. 7. 1974 vereinbart, der Anteilstausch aber erst zum 31. 12. 1976 vollzogen worden. Die Gesellschafter hatten sich nicht von vornherein zum Austausch ihrer Beteiligungen verpflichtet, sondern sich lediglich ein Optionsrecht auf den Austausch eingeräumt. Es sollten zunächst Haftungs- und Steuerfragen geklärt und abgewickelt werden. Demgemäß war nicht von vornherein deutlich, daß es nicht bei der Abspaltung verbleiben sollte. Der spätere Beteiligungstausch führte daher zur Gewinnrealisierung.

#### 4. Beendigung einer atypisch stillen Gesellschaft

Nicht geklärt ist, ob die Realteilungsgrundsätze nur auf Gesamthandsgemeinschaften oder auf alle Mitunternehmerschaften anwendbar sind. Es existiert bisher keine Rechtsprechung zu dieser Frage. Auch Verwaltungsanweisungen sind nicht ersichtlich. Im Schrifttum<sup>13</sup> wird unterstellt, daß z.B. auch die Aufhebung einer atypisch stillen Gesellschaft im Wege der erfolgsneutralen Realteilung möglich ist, obwohl es in diesem Fall kein Gesamthandsvermögen gibt, die Abfindungsgüter also stets aus dem Vermögen des Geschäftsherren stammen. Wenn man die Realteilungsgrundsätze anwendet, kann der atypisch stille Gesellschafter nicht nur die Rückübertragung seiner ursprünglichen Sacheinlage erfolgsneutral gestalten, sondern auch die Sachabfindung seines Anspruchs aus der Beteiligung an den stillen Reserven des Geschäftsherren, sofern er die Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt.

#### 5. Abfindung mit Sonderbetriebsvermögen

Noch nicht höchstrichterlich entschieden ist die Frage, ob die Realteilungsgrundsätze auch dann anwendbar sind, wenn ein Gesellschafter nicht aus dem Gesamthandsvermögen, sondern aus dem Sonderbetriebsvermögen des anderen Gesellschafters abgefunden wird.

##### Beispiel:

A und B setzen sich in der Weise auseinander, daß A das Gesamthandsvermögen übernimmt, während B das zum Sonderbetriebsvermögen des A gehörende Betriebsgrundstück erhält.

Nach Meinung von *Schoor*<sup>14</sup> ist das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters nicht Gegenstand der Realteilung. Das soll wohl bedeuten, daß eine vollständige Gewinnrealisierung unvermeidbar ist.

*Widmann*<sup>15</sup> bejaht die Möglichkeit der Buchwertfortführung ebenso wie *Groh*,<sup>16</sup> der als Begründung die Rechtsprechung<sup>17</sup> zur unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmer anführt. Danach müßten die zur Abfindung benötigten Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens in der Schlußphase der Gesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen des anderen Gesellschafters umgebucht werden. Dagegen meint *Schmidt*,<sup>18</sup> die Abfindung mit Sonderbetriebsvermögen sei als Spitzenausgleich zu behandeln, was an sich zur Gewinnrealisierung führen müßte.<sup>19</sup> *Schmidt* läßt jedoch insoweit die Buchwertfortführung zu.

M.E. ist die erfolgsneutrale Behandlung zulässig. Denn nach dem Mitunternehmererlaß<sup>20</sup> können Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens

jederzeit zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen übertragen werden. In diesem Fall wären die Realteilungsgrundsätze unstreitig anwendbar. Eine unterschiedliche Behandlung von Sonderbetriebs- und Gesamthandsvermögen erscheint daher nicht gerechtfertigt. In die Realteilung ist vielmehr das gesamte Betriebsvermögen einzubeziehen.

### 6. Mißbrauchsmöglichkeiten

Im Wege der Realteilung wird es möglich, Betriebe ohne Gewinnrealisierung zu tauschen oder zu verkaufen. Ein *erfolgsneutraler Tausch* kann in der Weise realisiert werden, daß die zu tauschenden Betriebe zunächst erfolgsneutral verschmolzen und anschließend im Wege der Realteilung wieder getrennt werden.

#### Beispiel:

Die Konkurrenten A und B haben jeweils Niederlassungen in Südstadt und in Nordstadt. Um die Konkurrenzsituation zu beenden, beschließen sie, daß A die Südstadt und B die Nordstadt allein übernimmt. Zu diesem Zweck werden die Niederlassungen erfolgsneutral in eine Auffang-GmbH & Co. KG eingebracht. Nach einiger Zeit setzen sich A und B in der geplanten Art und Weise im Wege der erfolgsneutralen Realteilung auseinander.

Auf gleiche Weise kann ein *erfolgsneutraler Verkauf* des Betriebes gestaltet werden. Zunächst wird eine Personengesellschaft gegründet, in die der eine seinen Betrieb und der andere den Kaufpreis einlegt. Nach Ablauf einer gewissen „Anstandsfrist“ findet eine erfolgsneutrale Realteilung statt, bei der der bisherige Betriebsinhaber im wesentlichen nur liquide Mittel erhält, die er in eine Auffang-GmbH & Co. KG überführt.

#### Beispiel:

A möchte sein Einzelunternehmen an B verkaufen. Zu diesem Zweck gründet er mit B die A & B OHG, an der A und B jeweils zur Hälfte beteiligt sind. Bei der Realteilung übernimmt A die Teilmasse I und B die Teilmasse II. Damit werden fast die ganzen stillen Reserven von A auf B verlagert. A und B betrachten die beiden Teilmassen als gleichwertig.

	Buchwert	Teilwert	stille Reserven
<i>Teilmasse I (A)</i>			
Pkw	10 000 DM	50 000 DM	40 000 DM
Forderungen	600 000 DM	600 000 DM	0 DM
Bankguthaben	250 000 DM	250 000 DM	0 DM
	860 000 DM	900 000 DM	40 000 DM
<i>Teilmasse II (B)</i>			
Anlagevermögen	50 000 DM	500 000 DM	450 000 DM
Vorräte	200 000 DM	400 000 DM	200 000 DM
	250 000 DM	900 000 DM	650 000 DM

Da das Abfindungsguthaben des A praktisch nur aus liquiden Mitteln besteht, gleicht der Auseinandersetzungsvorgang mehr der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils als einer typischen Realteilung. Dieser Eindruck läßt sich durch Investition der liquiden Mittel z.B. in Grundstücke leicht vermeiden.

Im Schrifttum wird versucht, dieses Abgrenzungsproblem dadurch zu lösen, daß eine Veräußerung immer dann angenommen wird, wenn der Anteil der liquiden Mittel eine bestimmte Toleranzgrenze überschreitet. So meint *Wiesler*<sup>21</sup>, eine Veräußerung sei anzunehmen, wenn die liquiden Mittel mehr als 30 v.H. des Abfindungsguthabens ausmachen. Nach *Widmann*<sup>22</sup> liegt ein schädlicher Spitzenausgleich selbst bei einem Anteil von mehr als 50 v.H. nicht vor. Zutreffend stellt *Knobbe-Keuk*<sup>23</sup> fest, daß es keinen Gesichtspunkt gibt, nach dem entschieden werden könnte, ob die Grenze von „weiß zu schwarz“ überschritten ist. Daraus zieht sie den verblüffenden Schluß, daß sogar das Ausscheiden eines Gesellschafters gegen reine Barabfindung als erfolgsneutrale Realteilung behandelt werden müsse. Bei sorgfältiger Planung treten Realteilungen mit „übermäßiger“ Barabfindung nicht auf.

Dem Tausch von Betriebsteilen soll mit der Mißbrauchsvorschrift begegnet werden. Ein Mißbrauch i.S. des § 42 AO soll vorliegen, wenn der Betriebstausch von vornherein erstrebt und zu seiner Erreichung nur die Form der Begründung und Trennung von Miteigentum gewählt wurde. Eine solche Absicht wird in der Praxis jedoch kaum nachzuweisen sein, es sei denn, entsprechende schriftliche Verträge liegen vor. Kein Mißbrauch liegt dagegen vor, wenn die Realteilung auf einem neuen, aufgrund veränderter Umstände gefaßten Beschluß beruht.<sup>24</sup> Meines Erachtens können Umgehungsfälle der geschilderten Art daher nur selten mit Hilfe des § 42 AO gelöst werden. Denn bei entsprechender Planung der Vorgehensweise werden immer besondere wirtschaftliche Gründe nachweisbar sein, die für die spätere Trennung der Gesellschafter angeführt werden können. Die Mißbrauchsabsicht wird sich kaum nachweisen lassen.

## II. Voraussetzungen für die erfolgsneutrale Durchführung

### 1. Kapitalkontenanpassung

Im *Idealfall der Realteilung* stimmen die Buchwerte und die wirklichen Werte (Teilwerte) der von den Gesellschaftern als Abfindungsguthaben zu übernehmenden Wirtschaftsgüter überein, so daß sich bei der bilanziellen Behandlung keine Schwierigkeiten ergeben.

## Realteilung (Idealfall)

A		Schlußbilanz OHG X				P
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
Teilmasse I	10 000	30 000	Kapital A	10 000	30 000	
Teilmasse II	20 000	60 000	Kapital B	20 000	60 000	
	<u>30 000</u>	<u>90 000</u>		<u>30 000</u>	<u>90 000</u>	

Die Gesellschafter A und B beschließen, eine Realteilung der OHG vorzunehmen. Der Gesellschafter A soll die Teilmasse I, der Gesellschafter B die Teilmasse II erhalten. Beide führen mit den erhaltenen Wirtschaftsgütern Einzelfirmen fort. Es ergeben sich folgende Eröffnungsbilanzen:

A		Eröffnungsbilanz A				P
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
Teilmasse I	10 000	30 000	Kapital	10 000	30 000	

A		Eröffnungsbilanz A				P
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
Teilmasse II	20 000	60 000	Kapital	20 000	60 000	

Im Regelfall, dem sog. *Problemfall der Realteilung*, stimmen jedoch die Buchwerte der zu übernehmenden Wirtschaftsgüter nicht mit den wirklichen Werten überein, so daß die Buchwertfortführung im strengen Sinne nicht möglich ist. In diesem Fall gibt es theoretisch drei Möglichkeiten, die Bilanz anzupassen. Schon 1972 hatte der Bundesfinanzhof<sup>25</sup> sich für die sog. Kapitalkontenanpassungsmethode entschieden. Diese Methode hat jedoch den Nachteil, daß es zu einer Verschiebung der stillen Reserven zwischen den Gesellschaftern kommt. Aus diesem Grunde hatten zwei Realteiler eine andere Methode gewählt, bei der die Verschiebung stiller Reserven ausgeschlossen ist. Diese Methode der sog. Kapitalausgleichsposten setzt voraus, daß die Exgesellschafter sich über die Auflösung der stillen Reserven ständig informieren. Der Bundesfinanzhof<sup>26</sup> gestattete den Steuerpflichtigen nicht, diese aus steuersystematischen Überlegungen an und für sich richtige aber verwaltungsaufwendige Methode zu wählen. Er bestätigte vielmehr seine frühere Entscheidung und verlangte die Anwendung der Kapitalkontenanpassungsmethode.

**Realteilung (Problemfall)****Beispiel:**

An der OHG X ist der Gesellschafter A mit einem Drittel, der Gesellschafter B mit zwei Dritteln am Gewinn und am Kapital beteiligt. Die anlässlich der Realteilung von der OHG erstellte Schlußbilanz sieht wie folgt aus:

A			Schlußbilanz OHG X			P		
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert			
Teilmasse I	10 000	30 000	Kapital A	20 000	30 000			
Teilmasse II	50 000	60 000	Kapital B	40 000	60 000			
	<u>60 000</u>	<u>90 000</u>		<u>60 000</u>	<u>90 000</u>			

Bei Kapitalkontenanpassung ist das Eigenkapitalkonto von A um 10 000 zu senken und das von B um 10 000 zu erhöhen. Es ergeben sich dann die folgenden Eröffnungsbilanzen:

A			Eröffnungsbilanz A			P		
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert			
Teilmasse I	10 000	30 000	Kapital	20 000	30 000			
	<u>10 000</u>	<u>30 000</u>	./. Herabsetzung	10 000	— —			
				<u>10 000</u>	<u>30 000</u>			

A			Eröffnungsbilanz B			P		
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert			
Teilmasse II	50 000	60 000	Kapital	40 000	60 000			
	<u>50 000</u>	<u>60 000</u>	+ Erhöhung	10 000	— —			
				<u>50 000</u>	<u>60 000</u>			

**2. Getrennte Wahlrechtsausübung**

Da die Interessenlage der Gesellschafter im Hinblick auf die Erfolgsneutralität der Durchführung der Realteilung unterschiedlich sein kann, stellt sich die Frage, ob jeder Gesellschafter das Wahlrecht in der für ihn günstigsten Weise ausüben kann.

**Beispiel:**

An der X-OHG sind Herr A und die X-GmbH je zur Hälfte beteiligt. Bei der Realteilung würde A die Teilmasse mit den höheren stillen Reserven übernehmen, weil er bei der Realisierung die Tarifiermäßigung des § 34 EStG in Anspruch nehmen könnte. Die GmbH würde die Buchwertfortführung wählen.



Die Finanzverwaltung<sup>27</sup> läßt bislang nur eine einheitliche Ausübung des Wahlrechts zu. Im Schrifttum<sup>28</sup> herrschte die Meinung vor, eine unterschiedliche Ausübung des Wahlrechts sei nicht erlaubt.

Durch sein Urteil vom 1. 12. 1992 hat der VIII. Senat des BFH<sup>29</sup> nunmehr entschieden, daß eine gewinneutrale Fortführung der Buchwerte nach Realteilungsgrundsätzen auch zulässig ist, wenn bei einem Realteiler die stillen Reserven in den übernommenen Wirtschaftsgütern aufgedeckt werden. Eine unterschiedliche Wahlrechtsausübung ist also möglich.<sup>30</sup> Die Entscheidung ist jedoch bisher im Bundessteuerblatt noch nicht veröffentlicht, was bedeutet, daß die Finanzverwaltung sie noch nicht offiziell zur Kenntnis genommen hat und anwenden will. Der Grund liegt darin, daß die bilanzielle Behandlung problematisch ist. Fraglich ist, ob der Aufgabegewinn des einzelnen Mitunternehmers, der seine stillen Reserven realisieren möchte, durch Gegenüberstellung seines Kapitalkontos in der Schlußbilanz der Personengesellschaft oder seines Kapitalkontos nach Anpassung zu ermitteln ist. Nur im zweiten Fall ist die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet. Die Gewinnermittlung erfolgt also quasi in zwei Stufen: Auf der ersten Stufe findet die Kapitalkontenanpassung wie bei einer erfolgsneutralen Realteilung statt. Im zweiten Schritt übt der einzelne Gesellschafter sein Wahlrecht aus. Die Wahlrechtsausübung erfolgt zwar im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Gesellschaft, nicht aber in der Bilanz der Personengesellschaft.

### Beispiel:

Sachverhalt wie im Beispiel „Problemfall“. Der Gesellschafter A möchte die stillen Reserven auflösen, B die übernommenen Buchwerte fortführen.

#### (1) Ermittlung des Aufgabegewinns auf der Basis der angepaßten Kapitalkonten

gemeiner Wert Teilmasse I		30 000
altes Kapitalkonto A	20 000	
./. Abstockung	10 000	
	<hr/>	
Kapitalkonto A nach Anpassung		./. 10 000
		<hr/>
Von A zu versteuernder Gewinn		20 000
		<hr/>
Von B fortgeführte stille Reserven:		
gemeiner Wert Teilmasse II		60 000
altes Kapitalkonto B	40 000	
+ Aufstockung	10 000	
	<hr/>	
Kapitalkonto B nach Anpassung		./. 50 000
		<hr/>
stille Reserven		10 000
		<hr/>

## (2) Ermittlung des Aufgabengewinns auf der Basis der alten Kapitalkonten

	A
gemeiner Wert	30 000
./. Kapitalkonto alt	20 000
	<hr/>
zu versteuern	10 000
	<hr/> <hr/>

Für B ändert sich nichts. Um den Bilanzausgleich herzustellen, müßte er sein Kapitalkonto um 10 000 DM aufstocken. Damit würden 10 000 DM stille Reserven der Besteuerung entgehen.

Eine Kapitalkontenanpassung ist somit geboten,<sup>31</sup> d.h. der Teilwert der übernommenen Wirtschaftsgüter muß dem angepaßten Kapitalkonto gegenübergestellt werden. Würde man anders verfahren und den Teilwert der übernommenen Wirtschaftsgüter dem alten Kapitalkonto gegenüberstellen, würde der Gesellschafter A einen Gewinn von 10 000 DM versteuern, der Gesellschafter B würde aber sein Kapitalkonto aufstocken und nur noch 10 000 DM stille Reserven fortführen. Damit würden 10 000 DM stille Reserven der Besteuerung entgehen.

Übernehmen mehrere Gesellschafter gemeinsam einen Teil des Betriebsvermögens, stellt sich die Frage, ob das Wahlrecht insoweit einheitlich ausgeübt werden muß<sup>32</sup> oder jeder Gesellschafter allein über die Bewertung seines Anteils entscheiden kann. Meines Erachtens ist nur die zweite Ansicht konsequent.

### 3. Spitzenausgleich bei Buchwertfortführung

#### a) Gewinnrealisierung

Nur selten wird es gelingen, das Betriebsvermögen so aufzuteilen, daß jeder Gesellschafter wertmäßig genau so viel Betriebsvermögen erhält, wie ihm aufgrund seiner Beteiligung zusteht. Es liegt daher nahe, etwaige Wertdifferenzen durch Barzahlungen zwischen den Gesellschaftern auszugleichen. Durch Urteil vom 1. 12. 1992 hat der VIII. Senat des Bundesfinanzhofes<sup>33</sup> entschieden, daß der Spitzenausgleich einer erfolgsneutralen Realteilung nicht grundsätzlich entgegensteht. D.h. die Gesellschafter können nach wie vor die Buchwertfortführung in Anspruch nehmen. Sie müssen allerdings die Spitzenausgleichszahlung als Veräußerungsentgelt bzw. Anschaffungskosten behandeln.

Da bei der erfolgsneutralen Realteilung nicht alle stillen Reserven aufgelöst werden, ist die Ausgleichszahlung beim Empfänger in voller Höhe als *laufender Gewinn* zu erfassen. Der BFH hat sich insoweit der früheren Meinung der Finanzverwaltung<sup>34</sup> angeschlossen. Im Erlaß zur Erbauseinandersetzung hatte die Finanzverwaltung diese Ansicht jedoch aufgegeben, sofern die Teilungsmasse in einem Betrieb oder Teilbetrieb besteht.<sup>35</sup> Nur bei einer Abfindung mit Einzelwirtschaftsgütern sollte der normale Steuersatz Anwendung finden, weil die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auch sonst nicht tarifbegünstigt ist.<sup>36</sup> Im Schrifttum<sup>37</sup> wurde teilweise für eine generelle Gewährung der Tarifvergünstigung des § 34 EStG plädiert. Vor diesem Hintergrund wird verständlich, weshalb die Finanzverwaltung das Urteil vom 1. 12. 1992 bisher nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht hat.

Zutreffend weist *Paus*<sup>38</sup> darauf hin, daß die Vollversteuerung des Spitzenausgleichs nicht in jedem Fall zum richtigen Ergebnis führt, sondern nur dann, wenn das Betriebsvermögen entsprechende stille Reserven enthält. Anderenfalls ist weder die Versteuerung beim Empfänger noch die Aktivierung beim Zahlungspflichtigen vertretbar. *Paus* bringt dazu das nachfolgende Beispiel.

**Beispiel:**

Das Betriebsvermögen weist bei einem Buchwert von 950 000 DM nur 50 000 DM stille Reserven aus, weil relativ kurze Zeit vorher bei Eintritt eines neuen Gesellschafters die Teilwerte angesetzt wurden. Von den beiden Gesellschaftern erhält der eine Wirtschaftsgüter mit Verkehrswerten von 400 000 DM sowie eine Ausgleichszahlung von 100 000 DM. Hier ist es völlig ausgeschlossen, einen Gewinn von 100 000 DM anzusetzen.

Um zu einer zutreffenden Besteuerung des Spitzenausgleichs zu kommen, muß der Zahlung ein Buchwert gegenübergestellt werden. Die Finanzverwaltung<sup>39</sup> will das anteilige Kapitalkonto, wie es vor der Realteilung bestand, zum Abzug zulassen. Der Spitzenausgleich wird damit gedanklich wie die vorgezogene Veräußerung eines Bruchteils eines Mitunternehmeranteils behandelt, was an sich in jedem Fall die Tarifiermäßigung des § 34 EStG nach sich ziehen müßte. Diese Konsequenz will die Finanzverwaltung aber nur im Falle der Realteilung mit Betrieben und Teilbetrieben, nicht jedoch bei Übernahme von Einzelwirtschaftsgütern ziehen. Dagegen schlägt *Paus* vor, den anteiligen Buchwert der dem Empfänger des Spitzenausgleichs zugewiesenen Wirtschaftsgüter zum Abzug zuzulassen. Meines Erachtens müßte – wenn überhaupt – der Buchwert der vom Empfänger des Spitzenausgleichs aufgegebenen Wirtschaftsgüter angesetzt werden.

## b) Vermeidung des Spitzenausgleichs

Da Spitzenausgleichszahlungen bei einer Realteilung mit Buchwertfortführung nach Meinung des BFH nicht tarifbegünstigt sind und nicht auszuschließen ist, daß sich die Finanzverwaltung dieser Auffassung anschließen könnte, sollten Ausgleichszahlungen vorerst vermieden werden. Dies kann dadurch geschehen, daß die liquiden Mittel, Forderungen und Verbindlichkeiten als Manövriermasse eingesetzt werden.

Sollte keine ausreichende Manövriermasse im Unternehmen vorhanden sein, muß eine solche geschaffen werden. So könnte z.B. derjenige Mitunternehmer, der zur Ausgleichszahlung verpflichtet ist, vor der Realteilung eine entsprechende Bareinlage leisten. Es wäre auch denkbar, daß Vorräte auf Kredit beschafft werden. Der ausgleichsberechtigte Gesellschafter kann dann die Vorräte, der Ausgleichsverpflichtete die Verbindlichkeiten übernehmen. Die Gesellschaft könnte auch einen Kredit aufnehmen. Der ausgleichspflichtige Gesellschafter übernimmt die Schuld, der andere bekommt das Bankguthaben.

**Beispiel:**

Der Wert der Teilungsmasse I liegt 100 000 DM über dem Wert des Mitunternehmeranteils von A. Zum Ausgleich muß A die Darlehensverbindlichkeit übernehmen. Der Gesellschafter B erhält die Darlehensvaluta zum Ausgleich dafür, daß seine Abfindungsmasse einen geringeren Wert hat als seine Beteiligung.

	<i>Teilwert</i>		<i>Teilwert</i>
Teilmasse I	600 000	Kapital A	500 000
		Verbindlichkeit	100 000
			<hr/> 600 000
Teilmasse II	300 000	Kapital B	400 000
Bankkonto	100 000		
	<hr/> 400 000		

## c) Zulässigkeit der Aufbereitung der Teilungsmassen

Im Schrifttum<sup>40</sup> wird die Aufbereitung der Teilungsmassen unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO betrachtet. *Paus*<sup>41</sup> meint, derartige Gestaltungsmaßnahmen seien „gekünstelt“ und verfolgten „keinen vernünftigen wirtschaftlichen Zweck“. Sie dienen lediglich dazu, die Aufdeckung der stillen Reserven zu verhindern. Meines Erachtens ermöglicht erst die Aufbereitung der Teilungsmassen die Auseinandersetzung, weil viele Gesellschafter nicht zu einer Trennung bereit wären, wenn Steuerbelastungen auf sie zukommen.

Zumindest wird die Trennung jedoch wesentlich erleichtert. Interessanterweise scheint auch der Bundesfinanzhof diese Methoden zu billigen. So hat der BFH in seinem Urteil vom 1. 12. 1992<sup>42</sup> sich wie folgt geäußert:

„Der Senat hat erwogen, ob angesichts der Entstehung des Spitzenausgleichs, die ihn zu einem Produkt von Zufälligkeiten werden läßt (insbesondere wegen der Struktur des Betriebsvermögens, den Gestaltungsmöglichkeiten, durch Kreditaufnahme der Gesellschaft, durch Entnahmebeschränkungen oder Einlagen der Realteiler, durch vorbereitende Übertragung eines Bruchteils des Mitunternehmeranteils), die Gewährung der Steuerbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG zur Gleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte geboten ist. Diese besonderen Umstände rechtfertigen jedoch ein vom Zweck dieser Vorschrift abweichendes Ergebnis nicht.“

*Schmidt*<sup>43</sup> interpretiert diese Ausführungen m.E. zu Recht als Billigung der Gestaltungsmöglichkeiten.

Der VIII. Senat hat damit wohl seine früheren Ausführungen zur Übernahme von Verbindlichkeiten aufgegeben. Nach dem Urteil vom 10. 12. 1991<sup>44</sup> sollte es durch die Übernahme von Verbindlichkeiten nur dann zu keiner Gewinnrealisierung kommen können,

„wenn im Rahmen einer Realteilung von den bisherigen Gesellschaftern Verbindlichkeiten übernommen werden, die sich nicht eindeutig einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil oder übernommenen positiven Wirtschaftsgütern zuordnen lassen“.

Im Umkehrschluß könnte das bedeuten, daß z.B. Lieferantenschulden immer von demjenigen Realteiler zu übernehmen sind, der die zugehörigen Vorräte übernimmt. Damit würde der Einkauf von Waren auf Ziel als Gestaltungsmaßnahme ausscheiden. Auch Grundschulden müßten beim Übernehmer des Grundstücks verbleiben. Entsprechendes würde für alle anderen Anschaffungskredite gelten. Damit würde der Gestaltungsspielraum erheblich eingeschränkt.

Meines Erachtens wollte der BFH jedoch nur verhindern, daß private Schulden in die Bilanz aufgenommen werden. Deren Übernahme durch einen der Realteiler würde in der Tat wie eine Barzahlung als Spitzenausgleich zu behandeln sein. Für diese Auslegung spricht der folgende Satz aus der Entscheidung vom 10. 12. 1991:

„Es genügt, daß die Verbindlichkeiten in einem innerhalb des Gesellschaftsvermögens durchgeführten Vermögensvergleich einbezogen werden können“.

Danach können Betriebsschulden meines Erachtens beliebig zugeordnet werden. Anderenfalls wären Realteilungen wohl kaum noch ohne Gewinnrealisierung durchführbar.

Im Zusammenhang mit der Erbauseinandersetzung<sup>45</sup> billigt auch die Finanzverwaltung unter Berufung auf den BFH-Beschluß vom 5. 7. 1990<sup>46</sup> die

Aufbereitung der Teilmassen, indem sie gestattet, daß Verbindlichkeiten über die Erbquote hinaus übernommen werden. Die Finanzverwaltung äußert sich in diesem Zusammenhang wie folgt:

„Die vom BFH in seinem Beschluß vom 5. Juli 1990 zur Wertangleichung zugelassenen Möglichkeit der Übernahme von Verbindlichkeiten der Erbengemeinschaft über die Erbquote hinaus bezieht sich nur auf Nachlaßverbindlichkeiten. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Verbindlichkeit bereits im Zeitpunkt des Erbfalls bestanden hat oder ob sie erst im Zuge der Verwaltung des Nachlasses entstanden ist.“

Es ist zwar nicht möglich zum Wertausgleich private Verbindlichkeiten, die außerhalb des Nachlasses der einzelnen Erben bestanden haben, in die Auseinandersetzung mit einzubeziehen. Es ist aber möglich, neue Verbindlichkeiten im Rahmen der Erbengemeinschaft zu begründen und diese anschließend bei der Auseinandersetzung zu berücksichtigen. Allerdings macht die Finanzverwaltung eine Einschränkung:

„Geht die Erbengemeinschaft dagegen im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Erbauseinandersetzung Verbindlichkeiten ein, um insoweit eine gewinnneutrale Realteilung zu ermöglichen, handelt es sich nicht mehr um Nachlaßverbindlichkeiten (§ 42 AO).“

Die Aufbereitung der Teilungsmassen sollte daher mittelfristig vorbereitet werden. Bei entsprechender Planung der Realteilung lassen sich Ausgleichszahlungen leicht vermeiden. Dem Gewinnrealisierungsproblem wird in der Praxis daher keine besondere Bedeutung beigemessen.<sup>47</sup>

### III. Erfolgswirksame Realteilung

#### 1. Vorteilhaftigkeitsüberlegungen

Besonders vorteilhaft ist die erfolgswirksame Realteilung, wenn der (erhöhte) Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zur Anwendung kommt. In diesem Fall wird neues AfA-Potential geschaffen, ohne daß durch die Auflösung der stillen Reserven eine nennenswerte Steuerbelastung anfällt. Aber auch bei erheblichen stillen Reserven kann sich die freiwillige Auflösung lohnen, wenn § 34 EStG zur Anwendung kommt. Denn während der Betriebsaufgabegewinn zu einem ermäßigten Steuersatz versteuert wird, kürzen die Abschreibungen auf die um die stillen Reserven erhöhten Buchwerte den zum normalen Tarif zu versteuernden Gewinn. Außerdem unterliegt der Betriebsaufgabegewinn nicht der Gewerbesteuer, während die Abschreibungen den Gewerbeertrag mindern. Ob sich die freiwillige Auflösung der

stillen Reserven „rechnet“, hängt davon ab, wie das Betriebsvermögen zusammengesetzt ist. Je mehr nicht abnutzbare bzw. langlebige Wirtschaftsgüter vorhanden sind, desto weniger Vorteile bringt die Aufstockung.

## 2. Verlust der Tarifiermäßigung

### a) Wegen umgekehrt analoger Anwendung des § 24 UmwStG?

Durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz wurde § 24 UmwStG, der die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft regelt, einschneidend geändert, um sog. Aufstockungsfälle zu unterbinden. Bei den Aufstockungsmodellen geht es darum, durch Aufnahme eines Gesellschafters mit einer geringfügigen Beteiligung stille Reserven zum halben Steuersatz und gewerbesteuerfrei zu realisieren, um neues Abschreibungspotential zu schaffen, das zu Steuerersparnissen bei der normalen Einkommensteuer und Gewerbesteuer führt.

#### Beispiel:

Ein Einzelunternehmer bringt seinen Betrieb in eine neu gegründete KG ein, bei der seine Ehefrau mit einem Prozent als Kommanditist beteiligt ist. Nach § 24 UmwStG konnte er bei diesem Vorgang sämtliche stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswertes auflösen und mit dem halben Steuersatz versteuern.

Derartige Steuergestaltungen sind nach neuem Recht nicht mehr möglich, denn in § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG wurde folgende Regelung aufgenommen:

„§ 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind nicht anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert angesetzt wird und soweit der Einbringende selbst an der Personengesellschaft beteiligt ist; insoweit gilt der durch die Einbringung entstehende Gewinn als laufender Gewinn.“

„Soweit“ der Einbringende an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt bleibt, führt die Gewinnrealisierung zu einem laufenden Gewinn, der nicht der Tarifiermäßigung des § 34 EStG unterliegt und für den auch der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG nicht zur Anwendung kommt.

Ob Gewerbesteuer anfällt, ist umstritten.<sup>48</sup> Zwar ist der Gesetzgeber<sup>49</sup> in der Begründung zu § 24 UmwStG davon ausgegangen, daß Gewerbesteuer anfällt. Im Gesetzeswortlaut hat dies jedoch keinen Niederschlag gefunden. Jedenfalls besagt der Begriff „laufender Gewinn“ nichts über die gewerbesteuerliche Behandlung. Denn auch Entnahmegewinne, die anlässlich der Einbringung entstehen und als laufende, nicht tarifbegünstigte Gewinne zu versteuern sind, bleiben gewerbesteuerfrei, weil der Realisationsvorgang im Rahmen einer Betriebsaufgabe stattfindet.<sup>50</sup>

Bezogen auf das obige Beispiel ist nur ein Prozent der stillen Reserven steu-

erbegünstigt, nämlich der Teil, der auf die Ehefrau übergeht. Der restliche Anteil von 99% unterliegt dem vollen Steuersatz. Damit sind Aufstockungsmodelle nicht nur unattraktiv, sondern geradezu existenzgefährdend geworden. Praktisch kommt nur noch die Buchwertfortführung in Frage.

Es stellt sich die Frage, ob diese Vorschrift analog auch auf die Realteilung anzuwenden ist. Denn auch durch die Realteilung läßt sich ein steuerlich vorteilhaftes Aufstockungsmodell realisieren. Allerdings sind die wirtschaftlichen Konsequenzen einer Realteilung doch sehr viel einschneidender als die Aufnahme eines Gesellschafters mit einer Minibeteiligung. Andererseits wird als Rechtsgrundlage für die erfolgsneutrale Durchführung der Realteilung die umgekehrt analoge Anwendung des § 24 UmwStG angeführt. Dies spricht dafür, die neue Vorschrift auch auf die Realteilung anzuwenden. Bei gewinnrealisierender Realteilung ist somit Vorsicht geboten, solange sich die Finanzverwaltung nicht klar zur neuen Rechtslage geäußert hat.

#### *b) Wegen § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG 1994?*

Verneint man die analoge Anwendbarkeit des § 24 UmwStG auf die Realteilung im Hinblick auf das Verbot steuerverschärfender Analogie, ist noch nicht viel gewonnen. Denn der Gesetzgeber hat auch bestimmte steuergünstige Gestaltungen im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe analog der neuen Regelung des § 24 UmwStG mit dem Verlust der Steuerbegünstigungen bestraft. So heißt es in Satz 2 des § 16 Abs. 2 EStG neuerdings:

„Soweit einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs *veräußert* werden und soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbebetriebs als laufender Gewinn.“

Zwar erfüllt die Realteilung den Tatbestand der Betriebsaufgabe. Fraglich ist allerdings, ob die Überführung der Abfindungsgüter in ein anderes Betriebsvermögen als „Veräußerung“ im Sinne der neuen Vorschrift oder als Entnahme und Einlage zu werten ist. M.E.<sup>51</sup> ist letzteres der Fall, so daß die Tarifiermäßigung nicht verloren geht. Solange eine Stellungnahme der Finanzverwaltung fehlt, ist jedoch bei gewinnrealisierender Realteilungen Vorsicht geboten.

### *3. Spitzenausgleich bei erfolgswirksamer Realteilung*

In seinem Urteil vom 1. 12. 1992<sup>52</sup>, das im Bundessteuerblatt bisher noch nicht veröffentlicht wurde, hat der VIII. Senat des BFH auch Stellung genommen zu einem sog. Spitzenausgleich bei einer Realteilung mit Realisie-



rung der stillen Reserven. Der Spitzenausgleich ist Teil des begünstigten Aufgabegewinns, der bei der Gesellschaft entsteht. Der Aufgabegewinn soll entsprechend dem Verhältnis der Kapitalkonten in der steuerrechtlichen Schlußbilanz zu verteilen sein. Für ihn kann die Steuerbegünstigung der §§ 16, 34 EStG beansprucht werden. Somit sind Spitzenausgleichszahlungen bei erfolgswirksamer Durchführung der Realteilung unproblematisch.

Zwar hat der Spitzenausgleich keine Auswirkungen auf die Höhe des Aufgabegewinns, er bewirkt jedoch eine Umverteilung unter den Gesellschaftern. Denn der Aufgabegewinn ist nach den Grundsätzen des § 16 Abs. 3 EStG für jeden Mitunternehmer nach folgendem Schema zu ermitteln:

$$\begin{array}{l} \text{gemeiner Wert der empfangenen Wirtschaftsgüter} \\ - \text{gemeiner Wert der übernommenen Schulden} \\ - \text{an Mitgesellschafter gezahlter Spitzenausgleich} \\ + \text{von Mitgesellschaftern erhaltener Spitzenausgleich} \\ - \text{Buchwert des Kapitalkontos} \\ \hline = \text{Aufgabegewinn bzw. -verlust} \end{array}$$

Die Ermittlung des Aufgabegewinnanteils der einzelnen Gesellschafter bei insgesamt erfolgswirksamer Realteilung scheint in einem gewissen Widerspruch zur Besteuerung bei getrennter Wahlrechtsausübung zu stehen. Denn im letzten Fall ist die mengenmäßige Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur gewährleistet, wenn man davon ausgeht, daß vor der Gewinnrealisierung eine Anpassung der Kapitalkonten durchgeführt wird, wodurch es zur personellen Verlagerung stiller Reserven kommen kann. Realisieren die Gesellschafter ihre stillen Reserven sofort, kommt es zu keiner personellen Verlagerung. Realisiert nur einer seine stillen Reserven, wird die Personenidentität durchbrochen.

#### 4. Zwischenwertansatz

Eine teilweise Gewinnrealisierung durch Ansatz von Zwischenwerten läßt die Finanzverwaltung<sup>53</sup> nicht zu. Im Schrifttum<sup>54</sup> wird diese Möglichkeit dagegen allgemein bejaht, da sie praktisch bei allen gesetzlich geregelten Umwandlungsfällen gestattet ist. Nur für die Verschmelzung ist die Rechtslage insofern unklar.<sup>55</sup>

Da bei einer Einbringung zu Zwischenwerten in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG die Tarifiermäßigung des § 34 EStG nicht gewährt werden kann, würde man diese Rechtsfolge auch bei der Realteilung als dem umgekehrten Fall der Einbringung annehmen müssen. Die Buchwerte wären gleichmäßig aufzustocken. Die steuerpolitische Bedeutung der Zwischenwertansatzmöglichkeit ist daher gering.

Realisiert einer der Realteiler seine stillen Reserven ohne einen *Geschäftswert* anzusetzen, würde es sich um einen nicht tarifbegünstigten Zwischenwertansatz handeln. Da die Finanzverwaltung jedoch davon ausgeht, daß der Zwischenwertansatz unzulässig ist, liegt eine Vollrealisation vor, die bei der Veranlagung jedoch nicht voll erfaßt wurde. Ist die Veranlagung ohne Vorbehalt der Nachprüfung endgültig durchgeführt, kann der Fehler der unvollständigen Erfassung des Aufgabegewinns nicht mehr korrigiert werden (Verböserungsverbot).<sup>56</sup> Allenfalls eine fehlerbeseitigende Aufrechnung mit steuermindernden Tatsachen ist denkbar. Der Steuerpflichtige ist dadurch nicht gehindert, seine falsche Bilanz durch Ansatz des Geschäftswertes in seiner nächsten Bilanz zu berichtigen und abzuschreiben. Allerdings ist stets zu prüfen, ob der Geschäftswert durch die Realteilung untergeht.

#### *5. Wahlrecht bei Erbauseinandersetzung*

In den Textziffern 13 und 16 des BMF-Schreibens vom 11. 1. 1993<sup>57</sup> zur Erbauseinandersetzung läßt die Finanzverwaltung ein Gewinnrealisierungswahlrecht bei Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nur zu, wenn der Nachlaß aus Teilbetrieben oder Einzelwirtschaftsgütern besteht, mit denen die Erben Betriebe fortsetzen. Befinden sich im Nachlaß dagegen zwei Betriebe, soll die Buchwertfortführung zwingend sein. Diese Auffassung ist abzulehnen.<sup>58</sup>

### **IV. Umsatz- und gewerbesteuerliche Probleme der Realteilung**

#### *1. Umsatzsteuerbarkeit*

##### *a) Rechtslage bis 1993*

Nach alter Rechtslage stellte die Realteilung umsatzsteuerrechtlich einen steuerbaren tauschähnlichen Vorgang dar.<sup>59</sup> Die übertragende Personengesellschaft führte eine steuerbare Lieferung in Gestalt der Übertragung eines gesondert geführten Teilbetriebes an den ausscheidenden Gesellschafter aus. Der Lieferer war zur Abführung von Umsatzsteuer verpflichtet, soweit die Lieferung nicht ganz oder teilweise steuerfrei war (z.B. Übertragung von Grundstücken, Forderungen, Geld und Wertpapieren). Die übertragende Personengesellschaft war berechtigt und auf Verlangen des übernehmenden Unternehmers verpflichtet, eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer auszustellen. Der übernehmende Gesellschafter konnte die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer absetzen.<sup>60</sup> Um die Bezahlung

der Umsatzsteuer an den Verkäufer und Rückholung im Wege des Vorsteuerabzugs durch den Erwerber zu vermeiden, wurden in der Praxis Abtretungen von Steuerguthaben nach § 46 AO durchgeführt. Dabei konnte allerdings das Vorsteuerguthaben nicht isoliert abgetreten werden, sondern nur das Umsatzsteuerguthaben des jeweiligen Voranmeldungszeitraumes.<sup>61</sup> Das Verfahren war umständlich und im Endergebnis aus fiskalischer Sicht unergiebig. Es mußte nur durchgeführt werden, um die Korrekturfristen nach § 15 a UStG erneut in Gang zu setzen.<sup>62</sup>

#### *b) Rechtslage ab 1994*

Ab 1994 ist die Realteilung nicht mehr umsatzsteuerbar, sofern eine Gesamtbetriebsveräußerung vorliegt. § 1 Abs. 1 a UStG lautet nunmehr:

„Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.“

Wird eine Personengesellschaft vollständig aufgelöst, liegt unstreitig eine Geschäftsveräußerung vor. Scheiden dagegen nur einzelne Gesellschafter gegen Sachwertabfindung aus der mit verändertem Gesellschafterkreis fortbestehenden Personengesellschaft aus, hängt die Steuerbarkeit davon ab, ob die Abfindungsgüter einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb darstellen. Das ist bei der Abfindung mit Teilbetrieben zu bejahen.<sup>63</sup> Liegen die Voraussetzungen nicht vor, ist die Übertragung der Abfindungsgüter steuerbar. In diesem Fall finden die alten Rechtsgrundsätze Anwendung. Um Liquiditätsnachteile zu vermeiden, müssen wie bisher Abtretungen vorgenommen werden.

Liegt eine Geschäftsveräußerung vor, beginnt die fünf bzw. zehnjährige Vorsteuerkorrekturfrist nach § 15 a EStG nicht wie in der Vergangenheit erneut zu laufen. Vielmehr setzt der Erwerber die Frist des Veräußerers fort. Der Veräußerer muß dem Erwerber somit die maßgebenden Werte und Anschaffungszeitpunkte mitteilen. Hierzu heißt es in § 15 a Abs. 6 a UStG:

„Bei einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1 a) wird der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.“

## 2. Gewerbesteuerliche Verlustvorträge

Für den Fall der Realteilung einer Mitunternehmerschaft in Einzelunternehmen der Gesellschafter hat der BFH<sup>64</sup> das Vorliegen der Unternehmensidentität früher strikt verneint. Gewerbesteuerliche Verlustvorträge gingen somit immer verloren.<sup>65</sup> Nach neuer Rechtsprechung können Verluste der Gesellschaft dann teilweise gekürzt werden, wenn das übernommene Vermögen im Rahmen der Mitunternehmerschaft als Teilbetrieb geführt wurde und es aufgrund der Buchführung ohne weiteres möglich ist, diesem Teilbetrieb einen bestimmten Verlust(anteil) sachlich zuzurechnen.<sup>66</sup>

## Anmerkungen

<sup>1</sup> BFH v. 19. 1. 1982 VIII R 21/77, BStBl. 1982 II S. 456.

<sup>2</sup> Abschn. 139 Abs. 8 Satz 1 EStR 1990: „Die Realteilung einer Personengesellschaft durch Zuweisung der einzelnen Wirtschaftsgüter an die Gesellschafter ist eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG.“

<sup>3</sup> Vgl. *Biergans, E.*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 6. Aufl. München 1992 S. 756; *Döllerer, G.*, Zur Realteilung bei Personenhandelsgesellschaften, DStZ 1982 S. 267 (267); kritisch *Paus, B.*, Reale Teilung eines Betriebs- oder Mischnachlasses, DStZ 1993 S. 687 (689 f.).

<sup>4</sup> Abschn. 139 Abs. 8 Satz 1 EStR 1990: „Die Realteilung einer Personengesellschaft durch Zuweisung der einzelnen Wirtschaftsgüter an die Gesellschafter ist eine Betriebsaufgabe.“ (*Herv. d. Verf.*).

<sup>5</sup> BFH v. 10. 12. 1991 VIII R 69/86, BStBl. 1992 II S. 385.

<sup>6</sup> BFH v. 10. 2. 1972 IV 317/65, BStBl. 1972 II S. 419.

<sup>7</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 16 EStG Anm. 352; *Märkle, R.*, Die Realteilung, die Sachabfindung und die Erbaueinandersetzung über einen Nachlaßbetrieb, BB 1984 Beilage 10 S. 9; *Schmidt, L.*, 12. Aufl. München 1993, § 16 EStG Anm. 96; kritisch *Biergans, E.*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 5. Aufl. München 1990 S. 749 ff.

<sup>8</sup> BFH v. 18. 5. 1983 I R 5/82, BStBl. 1983 II S. 771: Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Auflösung des Sonderbetriebsvermögens ist nicht in eine Veräußerung und eine Entnahme aufzuspalten, sondern als einheitlicher „betriebsaufgabeähnlicher Vorgang“ zu betrachten; v. 15. 7. 1986 VIII R 154/85, BStBl. 1986 II S. 896 (900): unentgeltliche Übertragung eines KG-Anteils auf minderjährige Kinder, die nicht als Mitunternehmer anerkannt wurden.

<sup>9</sup> Zustimmung: *Hörger, H.*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, § 16 EStG Anm. 203; *Schmidt, L.*, 12. Aufl. München 1993, § 16 EStG Anm. 70 u. 73 b; ablehnend: *Schön, W.*, Die „Betriebsaufgabe“ des Gesellschaftsanteils – ein steuerrechtliches Phantom, BB 1988 S. 1866 ff.

<sup>10</sup> BStBl. 1962 III S. 513.

<sup>11</sup> BStBl. 1992 II S. 946.

<sup>12</sup> Bejahend: *Plückebaum*, Realteilung: Resümee nach Ergehen des Urteils des BFH vom 19. 1. 1982 VIII R 21/77 FR 1982 S. 586; *Hofbauer* und *Bordewin*, Dezentralisa-

tion von Unternehmen bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, Teil B: Personengesellschaft, JbFStR 1983/84 S. 474 (476); *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Rz. 8440; *Hörger*, in: *Littmann/Bitz/Meincke*, § 16 EStG, Rdn. 197; OFD Frankfurt v. 25. 8. 1988, WPg 1988 S. 685; verneinend: *Märkle*, Der Tausch von Mitunternehmeranteilen, BB 1986 S. 1823; *Reiß*, in: *Kirchhof/Söhn*, § 16 EStG, Rdn. C 151.

<sup>13</sup> Vgl. *Schmidt, Chr.*, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften im Ertragsteuerrecht, Frankfurt 1982 S. 274 ff.; *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Bd. 4 Anh. 7. Teil Rz. 8413; zweifelnd *Glanegger, P.*, Realteilung bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften, FR 1988 S. 29 (39).

<sup>14</sup> Vgl. *Schoor, W.*, Realteilung von Personengesellschaften, BBK 1994, F. 14 S. 1197 (1208); ebenso *Glanegger, P.*, Realteilung bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften, FR 1988 S. 29 (36).

<sup>15</sup> Vgl. *Widmann/Mayer*, Bd. 4 Anh. 7. Teil Rz. 8569.1 letzter Absatz.

<sup>16</sup> Vgl. *Groh, M.*, Realteilung von Personengesellschaften, WPg 1991 S. 620 (622).

<sup>17</sup> BMF v. 26. 5. 1982 I R 180/80, BStBl. 1982 II S. 695.

<sup>18</sup> Vgl. *Schmidt, L.*, 12. Aufl. München 1993, § 16 EStG Anm. 101b) letzter Satz.

<sup>19</sup> So in der Tat *Schmidt, Chr.*, Die Realteilung von Mitunternehmerschaft im Ertragsteuerrecht, Frankfurt 1982 S. 273 f.

<sup>20</sup> BMF v. 20. 12. 1977, BStBl. 1978 I S. 8 Tz. 24.

<sup>21</sup> Vgl. *Wiesler, R.*, Die Realteilung als Instrument zur Vermeidung der Gewinnrealisierung bei Umstrukturierung von Personengesellschaften, DB 1982 S. 2428 (2435).

<sup>22</sup> Vgl. *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Bd. 4 Anh. 7. Teil Rz. 8452 (Stand Mai 1988).

<sup>23</sup> Vgl. *Knöbbe-Keuk, B.*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln 1991 S. 861.

<sup>24</sup> Vgl. *Erdweg, A.*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 16 EStG Anm. 387; *Widmann/Mayer*, Bd. 4 Anh. 7. Teil Rz. 8455.

<sup>25</sup> BFH v. 10. 2. 1972, BStBl. 1972 II S. 419.

<sup>26</sup> BFH v. 10. 12. 1991, BStBl. 1992 II S. 385.

<sup>27</sup> Abschn. 139 Abs. 8 Satz 3 EStR 1990; BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. 1993 I S. 62 Tz. 12.

<sup>28</sup> Vgl. *Fellmeth, P.*, Realteilung von Personengesellschaften im Bilanzsteuerrecht, BB 1985 S. 2213; *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Bd. 4 Anh. 7. Teil Rz. 8436; a.A. *Döllerer, G.*, *Knöbbe-Keuk, B.*, *Woerner, L.*, Diskussionsbeiträge, JbFStR 1983/84 S. 458; *Döllerer, G.*, Zur Realteilung bei Personenhandelsgesellschaften, DStZ 1982 S. 267 (272).

<sup>29</sup> BB 1993 S. 1178.

<sup>30</sup> Vgl. *Fellmeth, P.*, Realteilung von Personengesellschaften im Bilanzsteuerrecht, BB 1993 S. 2192 ff.

<sup>31</sup> Gl.A. *Schoor, H.W.*, Realteilung von Personengesellschaften, BBK 1994 F. 14 S. 1197 (1207); *Paus, B.*, Neue Rechtserkenntnisse zur Realteilung – Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 1. 12. 1992 VIII R 57/90, FR 1993 S. 598 (600).

<sup>32</sup> So *Paus, B.*, Reale Teilung eines Betriebs- und Mischnachlasses, DStZ 1993 S. 687 (688).

<sup>33</sup> DB 1993 S. 1328.

<sup>34</sup> Abschn. 139 Abs. 9 Satz 7 EStR 1990: „Wird die Realteilung nicht als Betriebsaufgabe behandelt, so ist der Ausgleichsbetrag beim ausgleichsberechtigten Gesellschafter bei der letzten gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft als laufender Gewinn zu erfassen.“ Zustimmend *Bordewin, A.*, Steuerpflicht des Spit-

zenausgleichs bei der Realteilung?, DStZ 1985 S. 131; *Kobs, E.*, Bilanzierung bei Umwandlungen, 2. Aufl. Herne/Berlin 1987 S. 171; *Märkle, R.*, Die Realteilung, die Sachabfindung und die Erbaueinandersetzung über einen Nachlaßbetrieb, BB 1984 Beilage 10 S. 6.

<sup>35</sup> BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. 1993 I S. 62 Tz. 21.

<sup>36</sup> BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. 1993 I S. 62 Tz. 22.

<sup>37</sup> Vgl. *Groh, M.*, Die steuerlichen Folgen der Erbaueinandersetzung, in: *Schulze-Osterloh, J.*, Die Rechtsnachfolge im Steuerrecht, JDStJG 1987 S. 135 (152); *Erdweg, A.*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 16 EStG Anm. 384 E 235; *Schmidt, L.*, 12. Aufl. München 1993, § 16 EStG Anm. 101; *Plückebaum, R.*, Realteilung, FR 1982 S. 586 (588); *Wassermeyer, F.*, Bewertungsfragen beim Tausch und bei tauschähnlichen Vorgängen, JDStJG 1984 S. 169 (190).

<sup>38</sup> Vgl. *Paus, B.*, Neue Rechtserkenntnisse zur Realteilung – Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 1. 12. 1992 VIII R 57/90, FR 1993 S. 598 (599).

<sup>39</sup> BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. 1993 I S. 62 Tz. 16.

<sup>40</sup> Vgl. z.B. *Schmidt, L.*, 12. Aufl. München 1993, § 16 EStG Anm. 101.

<sup>41</sup> Vgl. *Paus, B.*, Reale Teilung eines Betriebs- und Mischnachlasses, DStZ 1993 S. 687 (688 f.).

<sup>42</sup> DB 1993 S. 1328 (Abschn. III.4.c.cc).

<sup>43</sup> *Schmidt, L.*, Anm. zu BFH v. 1. 12. 1993 VIII R 57/90 (Grundsatzurteil zur Realteilung einer Personengesellschaft mit sog. Spitzenausgleich), FR 1993 S. 469.

<sup>44</sup> BStBl. 1992 II S. 385.

<sup>45</sup> BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. 1993 II S. 62 Tz. 27.

<sup>46</sup> BStBl. 1990 II S. 837.

<sup>47</sup> Vgl. *Kleineidamm, H.-J.*, *Kottmann, B.*, Optimale Wahlrechtsausübung bei der Realteilung von Personengesellschaften, DB 1986 S. 1785 (1785).

<sup>48</sup> Verneinend *Sagasser, B./Schüppen, M.*, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, DStR 1994 S. 265 (267); *Schmidt, L.* 13. Aufl. 1994, § 16 EStG Anm. 2 c; *Schultz, F.*, Gewerbesteuerpflicht beim Aufstockungsmodell nach dem StMBG?, DStR 1994 S. 521.

<sup>49</sup> Begründung zu Artikel 9, BR-Drucksache 612/93 v. 3. 9. 1993 S. 82.

<sup>50</sup> BFH v. 29. 10. 1987 IV R 93/85, BStBl. 1988 II S. 374; gl.A.: *Hörger/Pach-Hanssenheimb*, Neue Steuergesetze 1993/94 S. 67.

<sup>51</sup> Gl.A.: *Hörger/Pach-Hanssenheimb*, Neue Steuergesetze 1993/94 S. 67; *Schiffers, J.*, Änderung der §§ 16 EStG und 24 UmwStG durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, BB 1994 S. 1469 (1472).

<sup>52</sup> DB 1993 S. 1328.

<sup>53</sup> Abschn. 139 Abs. 9 Satz 2 EStR.

<sup>54</sup> Vgl. *Fellmeth, P.*, Realteilung von Personengesellschaften im Bilanzsteuerrecht, BB 1985 S. 2213 (2215); *Glanegger, P.*, Realteilung bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften, FR 1988 S. 29 (34); *Märkle, R.*, Die Realteilung, die Sachabfindung und die Erbaueinandersetzung über einen Nachlaßbetrieb, BB 1984 Beilage 10 S. 4 f.; *Schmidt, Chr.*, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften im Ertragsteuerrecht, Frankfurt 1982 S. 132; *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Bd. 4 Anh. 7 Teil Rz. 8443.3.

<sup>55</sup> Vgl. *Meyer-Scharenberg, D.*, Steuergestaltung durch Umwandlung, 1990 S. 344.

<sup>56</sup> Vgl. BFH v. 1. 12. 1992, BB 1993 S. 1178 (1184 Tz. IV.2.d.bb).

<sup>57</sup> BStBl. 1993 I S. 62.

<sup>58</sup> Gl.A. Hörger, H., Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, DStR 1993 S. 37 (41).

<sup>59</sup> § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG; vgl. Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Bd. 4 Anhang 7. Teil Rz. 8592.1 bis 8644.

<sup>60</sup> Vgl. Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Bd. 4 Anhang 7. Teil Rz. 8639.

<sup>61</sup> BFH v. 24. 3.1983 V R 8/81, BStBl. 1983 II S. 612; Sölch/Rinzieb/List, § 15 UStG Anm. 6.

<sup>62</sup> Zu Einzelheiten vgl. Meyer-Scharenberg, D., Steuergestaltung durch Umwandlung, 1990 S. 216.

<sup>63</sup> Vgl. im einzelnen die Kommentierungen zu § 10 Abs. 3 UStG a.F.

<sup>64</sup> BFH v. 18. 11. 1970 I R 93/69, BStBl. 1971 II S. 147.

<sup>65</sup> Ebenso FG Münster v. 9. 3. 1982, EFG 1982 S. 578 rkr.

<sup>66</sup> BFH v. 5. 9. 1990 X R 20/89, BStBl. 1991 II S. 25.